

# Fin y Principios de la Cátedra Extracurricular "Régimen Económico y Rentístico Anterior y Posterior al Descubrimiento de América"

*Sara María Clara Dichiará*<sup>1</sup>

I. Cuando fui convocada por la Facultad de Historia y Letras de la Universidad del Salvador para colaborar en los eventos del V Centenario del Descubrimiento y Evangelización de América, se me ofreció dirigir una cátedra que dentro de tal marco realizara una investigación, claro está, dentro de aquellos temas que fueron materia de mi especialización en ramas del derecho.

Siempre me atrajo la investigación histórica que por diferentes motivos -primero por la práctica de la abogacía y luego por el ejercicio de la magistratura- no pude hacer. Por ello la propuesta constituyó un verdadero desafío, tanto para mí como para quienes fueran llamados con posterioridad a colaborar, funcionarios, magistrados, profesores o asesores vinculados a la materia tributaria.

Por tal razón siempre he sostenido que nuestro verdadero mérito es el cariño y seriedad con que un grupo de abogados tributaristas, a quienes les interesa la investigación, la ha encarado. Claro está, ello supone limitaciones y falencias que en parte son cubiertas por la dedicación, el interés y la búsqueda permanente dentro de las posibilidades que deja la labor cotidiana.

Los integrantes de la cátedra fueron tomando para su estudio distintos aspectos, tratando de elegir lo que les era más afín.

En mi primer contacto con las autoridades de la Casa -sin mediar aún convocatoria alguna a terceros- me entusiasmó la idea, pero había que buscar un objeto concreto de análisis y una meta al mismo.

1 Vocal del Tribunal Fiscal de la Nación. Directora de la Cátedra Extracurricular "Régimen económico y rentístico anterior y posterior al Descubrimiento de América" de la Universidad del Salvador

Cinco años nos separaban de mil novecientos noventa y dos, parecía una eternidad y entonces surgió el tema tan espontáneamente como había sido mi aceptación a colaborar con la Facultad. Así se pensó en efectuar un estudio de los tributos en el Río de la Plata, en las etapas posteriores al descubrimiento de América, sin descuidar el período anterior a tal acontecimiento. Por el contrario, fue objeto de especial consideración todo lo referido a las comunidades indígenas en la época anterior a la llegada de los colonizadores.

Se encaró el régimen precolombino analizando el desarrollo alcanzado por cada una de las sociedades, concluyendo que en las comunidades indígenas existieron los tributos, ya sea en especie o en prestaciones personales. También se estudió el régimen fiscal de los pueblos más evolucionados.

Se continuó con el estudio del "sistema" tributario en la colonia -siglos XVI, XVII y XVIII- así como la ubicación de los distintos tributos dentro de las categorías, elaboradas en la ciencia de la Hacienda para luego efectuar el análisis de la situación existente a partir del año 1810, época en que comienza el movimiento de emancipación en el Río de la Plata y que culmina en el caso de nuestro país en 1816.

Nuestra organización jurídico-política no fue fácil, se sucedieron distintos intentos constitucionales encarados por gobiernos que rápidamente eran reemplazados por otros, hasta que pudo lograrse la reorganización casi definitiva en 1853. Tal situación tuvo evidentemente influencia en el aspecto fiscal, lo cual es motivo del estudio que culminará en 1992.

Quedará en ese momento así logrado el fin de la cátedra, cual es llegar a establecer la fuente de los impuestos vigentes en la actualidad, mediante su comparación con cada institución existente en los distintos períodos motivo de estudio.

Todo ello culminará -de ser posible- con el esbozo a grandes rasgos de un sistema tributario para nuestro país, fin sumamente ambicioso, ya que tanto la coyuntura económica como la situación política y social del mismo no siempre aceptan un modelo ideal como el que se pretende lograr. Ello tiene importancia si se quiere obtener la justicia de la imposición, obteniendo, además de los recursos que el Estado necesita, una mejor distribución de la riqueza. Al lado de ello se quiere desanimar la resistencia que el impuesto crea en los individuos llevándolos a la reiteración de las infracciones a la ley tributaria.

II. Siempre ha sido preocupación no solamente de los economistas sino también de los sociólogos, moralistas y filósofos, el fenómeno de la imposición y ello lo ha sido desde el Evangelio hasta nuestros días.

"Dar al César lo que es del César y a Dios lo que es de Dios", importa sin duda que al poder aún conquistador le son debidos impuestos.

El mismo principio se sentó cuando se pagó el impuesto religioso al Templo con la "didracma" obtenida de una pesca milagrosa. San Pablo en la *epístola a los romanos* XIII-1-7 declaró de una manera explícita la obligación de pagar los impuestos.

Cuáles han de ser los principios, es decir, los criterios a emplearse en la elaboración de la estructura impositiva que deben guiar el establecimiento de un tributo, ha sido para todos ellos primordial cualquiera sea la posición doctrinaria en que se encontraran. Debemos recordar que las contribuciones son tan antiguas como las sociedades y que han adoptado distintas formas a través de la historia, desde el derecho de botín del vencedor a los más sofisticados sistemas de imposición de nuestra época.

Para llegar a la elaboración de esos principios y su aplicación, en primer lugar se ha discutido sobre la justificación de la imposición. Ya se preguntaba Santo Tomás de Aquino: "¿puede haber rapiña sin pecado?" y en su carta *De Regimine Judaeorum*, trataba del derecho del príncipe a vivir a costa de la comunidad, es decir, a extraer parte de la riqueza de los individuos. En su libro *"Suma Teológica"*, Santo Tomás manifestaba: "Si los príncipes exigen de los súbditos lo que según justicia se les debe para conservar el bien común, aunque empleen la violencia no es rapiña. Pero si los príncipes toman injustamente algo por la violencia es rapiña lo mismo que el latrocinio."

Como vemos, ya comienza a hablarse de impuestos justos, o sea aquéllos que no gravan excesivamente el patrimonio o el resultado de la actividad de una persona.

Los fisiócratas y los mercantilistas se ocuparon ampliamente del tema, aportando así las reglas clásicas de la imposición, elaboradas, entre otros, por Adam Smith, Stuart Mill y F. K. Man, que luego fueron aceptadas.

Frente al fundamento de la potestad impositiva se encuentra el deber de los ciudadanos de contribuir y por ende establecer qué tipo de obligatoriedad entraña y en su caso, si procede o no la restitución de lo omitido pagar.

Resulta evidente que la condena a la infracción fiscal dependerá en gran medida del sentir de la comunidad a la que pertenezcan los sujetos.

Así baste citar lo relatado por el catedrático de la Universidad de Madrid Antonio de Luna en la IX Semana de Estudios de Derecho Financiero, Madrid 1961: que al terminar sus estudios en la Universidad de Friburgo, Alemania, le preguntó su confesor si había declarado verdad en el impuesto sobre la renta, el citado profesor preguntó extrañado si la evasión fiscal era pecado, a lo que el sacerdote contestó que sí, y agregó que quien no contribuye a las cargas públicas proporcionalmente

a su riqueza, peca contra la justicia legal y aun contra la conmutativa y para ser absuelto está obligado a la restitución. Le replicó entonces el catedrático que en España los teólogos enseñaban una doctrina contraria, afirmando que las leyes fiscales no obligan en conciencia; por lo que la habilidad para evadir al Fisco era, junto a los toros y el fútbol, el mayor deporte nacional. Como final de la anécdota podemos decir que el señor De Luna fue absuelto porque su conciencia, aunque errónea, no era culpable.

Si bien las circunstancias han cambiado desde la época en que sucediera dicha anécdota y también el enfoque que ambos pueblos tenían de la cuestión, ya que en el caso de España se ha modificado fundamentalmente la doctrina de las leyes meramente penales, se han mitigado un tanto posiciones tan extremas, lo cierto es que existen países donde la infracción tributaria ocasiona una verdadera condena social, en tanto en otros aún tal conducta no lleva la misma reprobación.

Schmölders señala al respecto cómo cambia la mentalidad de un pueblo a otro, de los glácidos escandinavos a los ardientes mediterráneos, existiendo evidentemente una verdadera mentalidad de grupo que responde al ambiente social y a la atmósfera que prevalece.

Todo ello se acentúa con el comportamiento arbitrario de los órganos rectores del grupo, jugando en tal sentido la valoración de la conducta de los poderes públicos, vistos tanto como titulares de la soberanía fiscal que como administradores o recaudadores.

Todo ello, claro está, se encuentra en relación directa con las características del sistema tributario vigente, recordando que una sola yuxtaposición de tributos -o como lo sostiene Wagner un caos de impuestos- no forma un sistema, el que supone la organicidad del conjunto. No podemos hablar de un sistema que no suponga un todo orgánico y lógico, con una complementación recíproca de los impuestos, rechazando aquellos que se anulan en sus efectos o en sus fines.

A la hora de inquirir cuáles son las causas de la multiplicación de las infracciones fiscales habría que analizar algunos hechos históricos, como la debilitación de la conciencia de responsabilidad moral por el proceso de secularización de la vida moderna, la reacción defensiva de los ciudadanos frente al crecimiento de los gastos públicos y la difusión durante el siglo XIX de la teoría de las leyes meramente penales, que al incidir en el campo fiscal produce una evidente atenuación del sentido ético del deber en los presuntos contribuyentes (Ruiz Jiménez, Joaquín, *"Infracción Fiscal y Estructura Política"*, IX Semana de Estudios de Derecho Financiero, Ed. Derecho Financiero, Madrid, 1961, pág. 290).

III. En definitiva, los objetivos a que apunta esta cátedra constituyen la elaboración de un verdadero sistema inspirado en nuestros anteceden-

tes con predominio del principio de justicia que permita el cumplimiento por los contribuyentes de sus obligaciones fiscales.

Resulta evidente que la infracción fiscal podrá en gran medida disminuirse por la conjunción de una mejor educación moral de los ciudadanos y de la reforma económico-social y la reordenación jurídico-política. Si de la educación y de la reforma económica y social se trata, el estudio que estamos realizando pretende en algo contribuir.

De ese modo podemos afirmar que el fin de la cátedra es dar un modelo que constituya la base para un futuro ordenamiento fiscal, sin copiar sistemas que pueden ser aptos para otras latitudes, pero ajenos a nuestras fuentes.

Así el modelo que resulte recurrirá en primer lugar a dichas fuentes, sin perjuicio de aceptar en una segunda etapa aquellas instituciones que puedan adaptarse a la realidad argentina.

Es interesante recordar algunos párrafos de la alocución que Su Santidad Pío XII dirigiera el día 2 de octubre de 1956 al X Congreso de la Asociación Fiscal Internacional: "No existe duda alguna sobre el deber de cada ciudadano de soportar una parte de los gastos públicos. Pero el Estado, en tanto que es el encargado de proteger y de promover el bien común de los ciudadanos, tiene la obligación de no repartir entre aquellos otras cargas que las necesarias, proporcionadas a sus recursos. El impuesto no puede jamás convertirse para los poderes públicos en cómodo medio de enjugar el déficit provocado por una administración imprudente de favorecer a una industria o a una rama del comercio a expensas de otra igualmente útil. Al Estado se le prohíbe todo despilfarro de los dineros públicos; está obligado a prevenir los abusos y las injusticias de parte de sus funcionarios, así como la evasión de aquellos que son legítimamente gravados."

En otra parte de su mensaje, manifestó: "La elaboración de las leyes fiscales en los Estados modernos no obedece siempre a criterios morales y precisos. Las necesidades del momento, las tendencias políticas o económicas de los hombres del Poder, empujan a la legislación fiscal en direcciones divergentes. La administración encargada de aplicar las leyes procede según métodos desprovistos de uniformidad y, en ocasiones, poco conformes a la intención del legislador.

"De ello resulta que el sistema fiscal de cada Estado, más aún, el de los diferentes Estados sobre materias análogas, presenta notables diferencias tanto en la concepción como en el modo de aplicación. No solamente se deplora la frecuente falta de simplicidad y coherencia, sino en ocasiones, también, una negligencia práctica de los principios justos que debe inspirar toda legislación fiscal."



Asimismo expresó Su Santidad: "... la garantía jurídica de los contribuyentes en relación con el Fisco, tiende a consolidar los sistemas de salvaguardia indispensables no solamente a los contribuyentes, sino al Estado mismo, y corre peligro, si descuida estas garantías, de desmoralizar a los sujetos y de empujarles a la huida del impuesto y al fraude." Estos sabios conceptos -no siempre recordados- serán nuestra guía.

## Infracción Tributaria y Delito Fiscal

Dr. Eusebio González García<sup>1</sup>

Sr. Vice-Rector, Sr. Presidente del Tribunal Fiscal, ilustres tributistas que me honran con su presencia y desde hace muchos años con su amistad, Dra. Dichiará, que ha tenido la amabilidad de cursar la invitación para este acto, a todos ustedes, señoras y señores, muchísimas gracias por su presencia.

Quiero, desde luego, situar estas palabras en el marco admirablemente glosado por el Decano de la Facultad de Historia y Letras. Justamente en ese contexto es en el que quieren colocarse mis palabras, que omito glosar porque lo ha hecho él espléndidamente. Había unos párrafos de las *"Reflexiones sobre el aporte de Universidades Católicas al V Centenario del Descubrimiento y Evangelización de América"* que me había permitido entrecomillar, porque era, creo, la forma de ubicar esta intervención, más bien técnica, pero no desvinculada del marco en que la misma se sitúa. Dice textualmente la página 4 de las Reflexiones: "El resurgimiento cultural de América Latina exige retornar a las líneas maestras de su tradición hispánico-indígena como fundamento del cambio revolucionario hacia el futuro en el que ese pasado se reconozca y espeje... si se puede sostener que hay tres Españas, la histórica, la mística y la evangelizadora, va de suyo que nos pertenece esta última. España evangelizadora con sus ingenieros y maestros en la lengua, sus arquitectos y maestros de música, sus etnólogos y filósofos, sus matemáticos e historiadores, sus geógrafos y humanistas. Nuestras actuales casas de altos estudios reconocen aquí la obra de la cual provienen. Son las 33 universidades fundadas por España en América. A esas se suman los 42 o más colegios o casi universidades, para una población que no llegaba en aquel entonces a los 15 millones de habitantes". Reconozco sentidamente estas palabras y sólo desearía que la altura de mi intervención pudiera llegar por lo menos a los umbrales del espíritu que las animó y con el que las mismas fueron dichas y escritas.

1 Director del Departamento de Derecho Financiero y ex Vicerrector de Ordenación Académica de la Universidad de Salamanca, miembro del Consejo de la Asociación Española de Derecho Tributario, del Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario, de la Academia Internacional de Derecho e Economía y del Instituto Florian Docampo del CSIC.